

2019 - 05 - 09

Revista española de Derecho Financiero

Año 2015

Número 166 (Abril - Junio)

Estudios

3. Las bonificaciones discrecionales en los impuestos locales a la luz de la ley 16/2012 (LUCÍA M^a MOLINOS RUBIO)

3 Las bonificaciones discrecionales en los impuestos locales a la luz de la ley 16/2012

LUCÍA M^a MOLINOS RUBIO

Universidad de Zaragoza

ISSN 0210-8453

Revista española de Derecho Financiero 166
Abril - Junio 2015

Sumario:

- I. Introducción
- II. Beneficios fiscales y principio de legalidad
- III. Los beneficios fiscales en los tributos locales; en particular las medidas adoptadas por la ley 16/2012
- IV. Constitucionalidad de una autorización abierta y descubierta de verdaderas reglas materiales
- V. El impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras
- VI. El acervo de una medida similar implantada en el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras: cuestiones materiales

I. INTRODUCCIÓN

En el presente trabajo nos hemos propuesto ocuparnos de las bonificaciones discrecionales en los Impuestos Locales, concretamente queremos observar con detenimiento lo dispuesto por la Ley 16/2012 como extensión para el Impuesto sobre Actividades Económicas y para el Impuesto sobre Bienes Inmuebles de la bonificación prevista en la letra a) del número 2 del artículo 103 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en el Impuesto sobre Construcciones Instalaciones y Obras, por ello dedicamos un apartado a este tributo.

Para llevar a cabo la tarea que nos hemos impuesto, comprobaremos los límites que desde el principio de legalidad se fijan a los beneficios fiscales, antes de presentar los establecidos en la Ley 16/2012 y de determinar la constitucionalidad de la autorización abierta en la misma recogida; observaremos las cuestiones propias de la obligación tributaria que se derivan de la imposición del Impuesto sobre Instalaciones, Construcciones y Obras, y nos detendremos en los asuntos planteados en la aplicación de la bonificación discrecional dispuesta en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, ya que entendemos es el antecedente normativo más

aproximado a las nuevas disposiciones de las que nos queremos ocupar.

II. BENEFICIOS FISCALES Y PRINCIPIO DE LEGALIDAD

La cuantificación del tributo y la definición de los elementos de la obligación tributaria deben realizarse bajo el principio de legalidad, la regulación de la materia de tributos ha de hacerse por ley. En un primer estadio de la cuestión, y en el caso que nos ocupa, podemos decir que el principio de legalidad consiste en el establecimiento por el legislador de restricciones en la actuación de los entes con capacidad para la fijación de exenciones, rebajas y otras formas de incentivos fiscales al margen de los casos previstos por la ley.

El principio de legalidad que rige el ejercicio de la potestad tributaria lleva a la prohibición de que se reconozcan beneficios fiscales, salvo por ley. Conforme dispone el artículo 8.d) de la Ley General Tributaria se regulará en todo caso por ley el establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales; la jurisprudencia no ha dudado en considerar contrarias a derecho la concesión de bonificaciones fiscales no previstas en la ley¹⁾.

El principio de legalidad tributaria que en una primera aproximación se mostraría como una cuestión formal del establecimiento de los tributos, propia de la producción normativa, y entendida como la necesidad de la existencia de una norma con rango de ley para poder establecer un tributo, debe ser contemplado también como un principio garantista frente a la posible arbitrariedad en la imposición de cargas y obligaciones patrimoniales, de modo que el reparto del deber de contribuir con las necesidades y gastos públicos se realice únicamente desde el poder que representa legítimamente a todos los llamados, por la obligación establecida en nuestro ordenamiento, a contribuir en el sostenimiento de las necesidades que deben quedar cubiertas.

El principio de legalidad no queda sólo en el ámbito del establecimiento de las cargas, también abarca al establecimiento de las excepciones a ese deber de contribuir. La doctrina ha destacado la necesidad de que las bonificaciones queden establecidas por ley, consecuencia del principio de legalidad que rige en materia tributaria que, conforme los principios del mismo, garantiza la seguridad jurídica, asegura el tratamiento uniforme y la igualdad de todos los ciudadanos en relación con las prestaciones impuestas, acentúa el contenido democrático y marcar como directriz sustancial la actuación del criterio de solidaridad²⁾.

La posibilidad de que se reconozcan beneficios fiscales en Ordenanzas Fiscales, en aquellos supuestos expresamente previstos por la ley, obedece a la doctrina constitucional que ha señalado que el poder tributario local, en cuanto poder derivado, está sujeto al principio de reserva de ley. Los Ayuntamientos podrán establecer, exigir y ordenar los tributos conforme a lo que venga establecido en la legislación estatal, o en la autonómica si fuera el caso, podrán regular las condiciones de las bonificaciones obligatorias con arreglo a lo que disponga la ley, y deberán acordar el establecimiento de las bonificaciones potestativas, según se haya previsto en la ley; la regulación de los aspectos sustantivos y formales que sean precisos para la aplicación de la bonificación deberán ser determinados en la correspondiente Ordenanza Fiscal que la establezca.

Otro de los elementos que no queremos dejar al margen en el planteamiento que presentamos es lo dispuesto en el artículo 9 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, cuando establece que las leyes que fijen beneficios fiscales en materia de tributos locales determinarán la fórmula de compensación que proceda, teniendo dichas fórmulas en cuenta las posibilidades de crecimiento futuro de los recursos de las Entidades Locales procedentes de los tributos de los cuales se establezcan los mencionados beneficios fiscales. En la Ley 16/2012 no se ha fijado compensación alguna, y de así serlo debería tenerse presente la importancia del importe económico que pueden llegar a suponer las bonificaciones que han quedado establecidas por la Ley 16/2012, y el hecho de que no se debería compensar lo que ha sido rechazado voluntariamente a ser recaudado.

Son numerosos los aspectos que debemos tener en mente a la hora de realizar el estudio de las bonificaciones que nos ocupan, el trasfondo de su establecimiento será múltiple y variado, y en ocasiones la técnica jurídico tributaria cederá ante la oportunidad económico política del

momento en el que se establezcan, y de ese modo lo observaremos.

III. LOS BENEFICIOS FISCALES EN LOS TRIBUTOS LOCALES; EN PARTICULAR LAS MEDIDAS ADOPTADAS POR LA LEY 16/2012

Las medidas introducidas en la Ley 16/2012 en los impuestos locales, que según se expone por el legislador tienen *fin de consolidar las finanzas públicas y, de este modo, corregir lo antes posible los principales desequilibrios que afectan a la economía española, principalmente la reducción del déficit público, todo ello con el fin último de contribuir a la recuperación de aquella*, afectan al Impuesto sobre Bienes Inmuebles y al Impuesto sobre Actividades Económicas, y en lo que a nosotros nos ocupa, con relación a la extensión que hace el legislador en estos dos impuestos, de exigencia obligatoria, de la *bonificación potestativa aplicable en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras cuando se desarrollen actividades económicas que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo que justifiquen tal declaración*, que considera *potencia la aludida autonomía local para estimular actividades de especial interés o utilidad para el municipio* ³⁾.

Pero antes de abordar las bonificaciones dispuestas, quisiéramos presentar la importancia de estos impuestos en los ingresos de las entidades municipales, según los últimos datos publicados por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas⁴⁾. Los ingresos obtenidos por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles ascendieron a 10.849.901.000 euros, lo que supone un total del 19,22% de los ingresos de las entidades locales, representando el 59,72% de lo obtenido por tributos; la cantidad que corresponde al Impuesto sobre Actividades Económicas es de 1.554.095.00 euros, suponiendo el 2,75% de los ingresos totales y el 8,55% de lo ingresado por tributos; en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, la cantidad es de 1.028.610.00 euros, representando el 1,82% de los ingresos totales y el 5,66% de los ingresos por tributos.

La redacción concedida por la Ley 16/2012 al apartado 2 quáter del artículo 74 y de la letra e) del apartado 2 del artículo 88 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, RD Legislativo 2/2004, es la siguiente:

- Impuesto sobre Bienes Inmuebles , artículo 74, 2 quáter . Los Ayuntamientos mediante ordenanza podrán regular una bonificación de hasta el 95 por ciento de la cuota íntegra del impuesto a favor de inmuebles en los que se desarrollen actividades económicas que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo que justifiquen tal declaración. Corresponderá dicha declaración al Pleno de la Corporación y se acordará, previa solicitud del sujeto pasivo, por voto favorable de la mayoría simple de sus miembros .

- Impuesto sobre Actividades Económicas , artículo 88, apartado 2, letra e) . Una bonificación de hasta el 95 por ciento de la cuota correspondiente para los sujetos pasivos que tributen por cuota municipal y que desarrollen actividades económicas que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo que justifiquen tal declaración. Corresponderá dicha declaración al Pleno de la Corporación y se acordará, previa solicitud del sujeto pasivo, por voto favorable de la mayoría simple de sus miembros .

La bonificación se aplicará a la cuota resultante de aplicar, en su caso, las bonificaciones a que se refieren el apartado 1 de este artículo y los párrafos anteriores de este apartado .

En el Impuesto sobre Actividades Económicas se completan las medidas adoptadas con la modificación del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las Tarifas y la Instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas para las actividades de temporada⁵⁾.

A la vista de ello, debemos plantear si se respetará el principio de justicia tributaria y el deber de contribuir con la inclusión de las nuevas bonificaciones potestativas introducidas, y si es este el modo, desde la técnica jurídica, más adecuado para establecer una medida que beneficia a personas concretas, en momentos determinados, desconociéndose el impacto económico que ello puede provocar, sin por ahora tildarlo ni como positivo ni como negativo.

Estas bonificaciones potestativas establecidas por la Ley 16/2012 vienen a complementar las dispuestas como obligatorias o potestativas en la Ley Reguladora de Haciendas Locales. En

ninguna de las bonificaciones establecidas hasta la Ley 16/2012 en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, dispuestas como obligatorias o como potestativas, mantenían relación alguna con el desarrollo de actividades económicas de especial interés, ni con el fomento de empleo⁶⁾, salvo que forzáramos este sentido en la dispuesta para los bienes rústicos de las cooperativas agrarias, e incluso en la prevista para los bienes de características especiales, ya que en ambos casos el bien inmueble en el que se aplica la bonificación, en el primer supuesto obligatoria y en el segundo potestativa, será sede, establecimiento, o habrá quedado afecto al desarrollo de una actividad económica.

Situación diferente es la que se presenta en el Impuesto sobre Actividades Económicas que, hasta la Ley 16/2012, tenía dispuestas en el artículo 88 de la Ley Reguladora de Haciendas Locales, bonificaciones que atienden al objeto del impuesto, la actividad económica, y a la creación de empleo⁷⁾.

En las bonificaciones establecidas hasta ahora en los dos impuestos, Bienes Inmuebles y Actividades Económicas, y con relación a la actividad económica y creación de empleo, excepto en las que se atiende a la condición del sujeto pasivo, se establecen algunos límites temporales en su aplicación, pero ninguna de ellas tiene la posibilidad de alcanzar el 95 por ciento de bonificación en la cuota. Sin duda, a partir de ahora, los sujetos que decidan establecer su actividad en los municipios que dispongan el establecimiento de las bonificaciones potestativas a las que venimos haciendo referencia, atenderán de modo especial al detalle de la regulación propia de la bonificación en la ordenanza fiscal que fije los aspectos sustantivos de estas bonificaciones, ya que la extensión de la misma puede ser muy amplia.

IV. CONSTITUCIONALIDAD DE UNA AUTORIZACION ABIERTA Y DESCUBIERTA DE VERDADERAS REGLAS MATERIALES

El artículo 133 de la Constitución Española determina que los beneficios fiscales que afectan a los tributos del Estado deben quedar fijados en virtud de ley. La exención tributaria es un instituto jurídico, sometido a los principios constitucionales y al mandato de la ley ordinaria, que debe alejarse de la idea primitiva de privilegio concedido como manifestación arbitraria del poder político⁸⁾.

Toda norma que suponga una excepción al deber de contribuir, que excepcione el principio de generalidad y de igualdad ante las cargas tributarias, deberá tener legitimación suficiente para justificar su establecimiento y, tal como se ha presentado la actual Ley 16/2012, configurarse como medio necesario para la consecución de otros fines protegidos también por el ordenamiento jurídico.

Así, en materia de tributos locales, el legislador ha normado la cuestión de modo diverso en cada momento; en un principio se excluyó de la posibilidad de que las Ordenanzas Fiscales regularan beneficios fiscales. El precepto fue interpretado de forma estrictamente literal, y la jurisprudencia durante un periodo procedía a anular las exenciones o bonificaciones que fijaban las Ordenanzas Fiscales de los tributos de exigencia voluntaria sin una expresa previsión legal, produciéndose la extraña circunstancia de que pudiendo lo más, no establecer el impuesto, no podía establecer lo menos. La reforma realizada en la Ley 50/1998 supuso la posibilidad de reconocer en las Ordenanzas Fiscales los beneficios que se establezcan en la ley⁹⁾.

Las medidas introducidas en la Ley 16/2012, con intención de potenciar la autonomía local para estimular actividades de interés o utilidad para el municipio, lo han sido en relación con dos impuestos de exigencia obligatoria; existiendo previsión legal que permite a los entes locales fijar bonificaciones en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y el Impuesto sobre Actividades Económicas. Por ello debemos tener presente la autonomía de ordenación que se reconoce a los entes locales en el ejercicio de la ordenación de los impuestos, y el mandato que se impone, en el ejercicio de imposición y ordenación, de la generalidad de la obligación de contribuir.

Las bonificaciones establecidas en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y en el Impuesto sobre Actividades Económicas por la Ley 16/2012, son bonificaciones rogadas, deben ser expresamente

solicitadas por el sujeto, y corresponde la declaración de su concesión al Pleno de la Corporación, y acordarse por mayoría simple.

Las nuevas bonificaciones pueden alcanzar hasta el 95 por ciento de la cuota íntegra en el caso del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, y en el supuesto del Impuesto sobre Actividades Económicas de hasta el 95 por ciento de la cuota correspondiente de la cuota municipal, una vez aplicadas las bonificaciones del apartado 1 del artículo 88 y las de los párrafos anteriores del apartado 2 del mismo artículo; al margen de esta diferencia, el resto del contenido de la disposición de la bonificación en cada uno de los impuestos mantiene idéntica redacción, *que se desarrollen actividades económicas que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento de empleo que justifiquen tal declaración*.

Las bonificaciones discrecionales en los impuestos locales son un modo de exención, tal y como indica Herrera Molina¹⁰⁾, que actúan sobre el presupuesto fáctico de la norma tributaria o sobre la determinación de la cuantía, no alteran los presupuestos del hecho imponible, ni la determinación de los obligados tributarios, y que sí que producen una reducción de la deuda tributaria ya cuantificada. Siguiendo a este autor, las calificamos como exenciones parciales, siendo la bonificación una de las técnicas de la exoneración parcial, que reduce en un determinado porcentaje una fracción de la cuota tributaria; *son técnicas desgravatorias que constituyen exenciones cuando tienen un carácter especial, y que pueden alterar indirectamente el ámbito del hecho imponible*.

Lo dispuesto en la Ley 16/2012 consideramos que si puede alterar el ámbito del impuesto, creemos que *se dirige a provocar un efecto desgravatorio en beneficio de ciertas personas o de determinados supuestos fácticos* ¹¹⁾, a lo que añadimos que pueden darse ambas circunstancias simultáneamente, generar efecto desgravatorio en beneficio de determinadas personas en determinados supuestos fácticos, verdaderas bonificaciones ad hoc.

Ante la previsión de bonificaciones potestativas fijadas para determinadas personas en determinados supuestos fácticos, debe ser el principio de justicia tributaria el que predomine, se imponga, ante la finalidad de la norma que las ha establecido, que consiste en una actuación de fomento llevada a efecto por los poderes públicos y que responde a otros valores también contemplados en el texto constitucional *el desarrollo de actividades económicas que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento de empleo*. Por lo que deberíamos de ser capaces de determinar si la finalidad de la norma que ha establecido las nuevas bonificaciones potestativas en los impuestos locales, el fomento de la actividad económica, respeta el contenido del principio de justicia tributaria o por el contrario *resulta irrelevante que su finalidad responda a otros valores también presentes en la Norma fundamental* ¹²⁾.

Los impuestos para los que ha quedado prevista la posibilidad de establecimiento de esta bonificación potestativa son tributos de exigencia obligatoria, la entidad local forzosamente los ha de exigir, quedando para la autonomía normativa de la entidad la ordenación de los aspectos que el legislador estatal ha dejado previstos.

La redacción otorgada a estas bonificaciones discrecionales dejan un amplio margen a la entidad en el ejercicio de su potestad de ordenación. Hemos puesto de manifiesto en un apartado anterior la relevancia de la cifras que ofrecen estas figuras impositivas, y debemos tener presente en todo momento la dicción literal del texto que regula la bonificación potestativa, *que se desarrollen actividades económicas que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento de empleo que justifiquen tal declaración*. En principio, y en el ciclo económico en el que estamos puede considerarse de modo laxo, y no por ello injustificado, que toda actividad económica que pueda fomentar el empleo sea merecedora de la bonificación. Auguramos un ingente trabajo interpretativo en los tribunales que deban conocer de las denegaciones de esta bonificación.

La cuestión determinante será la redacción que se conceda a la bonificación potestativa, que de la

misma no resulte una aplicación arbitraria, que respete los principios constitucionales de igualdad, generalidad y capacidad económica; y que la justificación del establecimiento del beneficio fiscal sea objetiva, con arreglo a criterios razonables, para la consecución de fines con cobertura constitucional.

V. EL IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS

En el preámbulo de la Ley 16/2012 se establece la extensión al Impuesto sobre Bienes Inmuebles y al Impuesto sobre Actividades Económicas de la bonificación potestativa aplicable en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, cuando se desarrollen actividades económicas que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo que justifiquen tal declaración, por ello consideramos preciso realizar un recorrido por la figura impositiva en la que ya se ha aplicado esta bonificación potestativa.

El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, es un impuesto indirecto, real y objetivo, cuyo objeto de gravamen es la actividad constructora. Regulado en los artículos 100 a 103 de la Ley Reguladora de Haciendas Locales, es un impuesto de establecimiento voluntario para las entidades locales.

El hecho imponible está constituido por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra por la que se exija obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia, y siempre que su expedición corresponda al Ayuntamiento de la imposición. La licencia ha de ser expedida por el Ayuntamiento que realice la imposición del tributo, y no es una cuestión gratuita ya que la licencia, conforme a la normativa urbanística puede estar ordenada conforme a la competencia de la Comunidad Autónoma. El impuesto es exigible se haya obtenido o no la licencia, se haya solicitado o no la misma, de este modo las obras que se considerarían ilegales desde la normativa urbanística no obtienen una sujeción al tributo, si bien en este sentido han sido algunas las voces que han disentido en tanto la ilegalidad de la obra llevara aparejada la demolición de la misma.

La Ley Reguladora de Haciendas Locales establece en el número 2 del artículo 100 la exención del impuesto para las construcciones, instalaciones y obras de las que sean dueñas el Estado, las Comunidades Autónomas o los Ayuntamientos, en su construcción, reparación o mantenimiento, siempre y cuando vayan a ser destinadas, estén destinadas directamente a carreteras, ferrocarriles, puertos, aeropuertos, obras hidráulicas o de saneamiento o de sus aguas residuales¹³⁾. En la exención comprobamos la existencia de un aspecto subjetivo y otro objetivo, el titular de la obra y el destino de la misma¹⁴⁾.

Podríamos reparar en cuáles son las construcciones, instalaciones u obras que requieren licencia, y para ello no solo deberíamos acudir a la norma estatal sino también a la autonómica. La jurisprudencia ha sido un tanto flexible al decidir si se sujetaban al impuesto obras ejecutadas conforme a instrumentos urbanísticos que no fueran licencias, incluyendo en el ámbito del impuesto, ordenes de ejecución municipal, proyectos municipales que se consideraron como un procedimiento de control sustitutivo de la licencia que no excluye la sumisión a licencia de la obra; quedando sujetas al impuesto las obras que se ejecuten sobre la base de las certificaciones municipales de conformidad al planeamiento emitidas sustituyendo a la licencia en los casos que así quede previsto en la norma.

Cuando se trata de una obra promovida o realizada por un ente público, para determinar su sujeción al Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras lo que hay que examinar es si está necesitada de licencia o está excluida de la misma por tratarse de una obra de marcado interés público, pero si se trata de una obra necesitada de licencia, estará sometida al Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, siendo indiferente que el ente público que promueva la obra decida acudir al procedimiento sustitutivo de la licencia previsto en el artículo 244.2 del Real Decreto Legislativo 1/1992, pues a este procedimiento sólo puede acudirse, si se trata de una obra que requiera licencia, que es lo que exige el hecho imponible.

Conforme a la jurisprudencia¹⁵⁾, existiría una distinción entre grandes obras o construcciones de marcado interés público (caso, por ejemplo, de las autopistas, presas hidráulicas, etc.) que se integran en la ordenación del territorio y están excluidas de intervención municipal (licencia o procedimiento de comunicación al Ayuntamiento previsto en el artículo 244.2 del Real Decreto Legislativo 1/1992) y aquellas otras que afectan al uso del suelo y edificación en el término municipal, que corresponden al urbanismo estricto y necesitan de intervención municipal (licencia o procedimiento de comunicación antes citado), aunque sean promovidas o realizadas por otros entes territoriales, ya sea el Estado o las Comunidades Autónomas.

Por tanto, cuando se trata de obras promovidas o realizadas por otros entes territoriales como el Estado o las Comunidades Autónomas, lo determinante a efectos de su sujeción al Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, no es si se ha utilizado o no el cauce del artículo 244.2 del Real Decreto Legislativo 1/1992, sino si la intervención municipal es necesaria, independientemente del instrumento de intervención, ya que este último procedimiento es sustitutivo de la licencia, según expresamente reza el citado precepto; de forma que los entes públicos pueden optar, cuando tengan que realizar una obra sometida a licencia y, por tanto, al Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, bien por el procedimiento de licencia bien por el más rápido del artículo 244.2 del Real Decreto Legislativo 1/1992, previa declaración de su urgencia o interés público.

En fechas recientes, la sentencia de la sala de lo contencioso administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 17 de junio de 2010, desestimó el recurso de apelación interpuesto contra la denegación de la solicitud de declaración de no sujeción al Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras de unas determinadas obras. Las obras consistían en obras de rehabilitación de la sede del Ministerio de Interior de las que el interesado indicaba que eran obras de excepcional interés público y afectas a la Seguridad Nacional y, por tanto, no procedía la solicitud de licencia, sino el procedimiento dispuesto en el artículo 244.2 del Real Decreto Legislativo 1/1992, y por ello no estaba sujeto al pago del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras al tratarse de una obra para la cual no se exigía la obtención de la licencia, y no siendo necesaria la licencia de obras, por lo que no podía extenderse por analogía un elemento objetivo del hecho imponible del impuesto porque no cabe la analogía en materia tributaria.

Pero la doctrina jurisprudencial destacó es que si bien existe un régimen general que consiste en el principio general de sometimiento a licencia de todas las obras que se realicen en el término municipal, incluso cuando se llevan a cabo por los órganos del Estado o de las Comunidades Autónomas, régimen general en el que se incluye la posibilidad de que, por razones de urgencia o interés público, puedan dichos entes territoriales sustituir la licencia por la remisión del proyecto al Ayuntamiento para que por éste se comunique la conformidad o no del proyecto a la ordenación urbanística, ello no obstante, ha existido una construcción jurisprudencial que ha excluido de dicho régimen general (que incluye la doble posibilidad descrita) a las grandes obras o construcciones de marcado interés público (autopistas, presas hidráulicas, etc.) que se integran en la ordenación del territorio y no en la ordenación urbanística y de las que dicha jurisprudencia excluye toda intervención municipal, de forma que la ejecución de estas grandes obras de marcado interés público no está sometida a licencia ni, tampoco, al procedimiento de comunicación al Ayuntamiento para que informe sobre su adecuación a la ordenación urbanística municipal. Y es ésta la por la que, según la citada jurisprudencia, tales grandes obras de marcado interés público no integran el hecho imponible del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, porque ni están sometidas a previa licencia ni, tampoco, al procedimiento especial de comunicación al Ayuntamiento antes mencionado, pues están excluidas de toda intervención municipal. Y en la medida en que la situación de estas grandes obras de marcado interés público, en cuanto están excluidas de ambos procedimientos de intervención municipal (la licencia municipal y la comunicación para informe municipal de adecuación a la ordenación urbanística), suponen una excepción a la regla general de intervención del Ayuntamiento en todas las obras que se realicen en su territorio, su determinación ha de restringirse, exclusivamente, a aquéllas en las que concurran dichas circunstancias de marcado interés público.

Ello no supone una extensión analógica del hecho imponible porque el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras lo que se exige es que se trate de una construcción,

instalación u obra para la que se exija obtener licencia de obras o urbanística que corresponda expedir al Ayuntamiento de la imposición, con independencia de que, prevista en la ley la necesidad de licencia, que es lo determinante para que concurra este elemento normativo del hecho imponible, la entidad pública que promueve o realiza la obra opte por no solicitarla y por acudir a otro tipo de procedimiento establecido en la normativa.

La ley no establece otras exenciones, por lo que de la única forma que pueden establecerse en la Ordenanza Municipal técnicas para minorar los supuestos de gravamen en este impuesto será mediante las bonificaciones que potestativamente puedan fijarse en estos instrumentos de ordenación del impuesto.

Parecería que el aspecto territorial del hecho imponible demandara poca dedicación o atención, ya que en una primera aproximación sólo quedarán gravadas las construcciones, instalaciones y obras que son realizadas en el termino municipal Pero ahora nos planteamos la posibilidad de que se combinen bonificaciones potestativas en distintos impuestos locales para importantes proyectos empresariales que aporten gran impacto económico por las circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento de empleo que concurran en ellos, que puedan abarcar varios municipios, a modo de los bienes de características especiales, es un elemento más a tener en consideración.

Respecto al aspecto temporal del hecho imponible, el devengo, según el tenor literal de la norma, se produce en el momento del inicio de la construcción, instalación u obra, aun no obtenida la licencia, ni solicitada; esta precisión determina la normativa aplicable, la ordenanza de ordenación vigente en el momento de inicio, pero esta cuestión puede resultar un tanto indeterminada. Para proporcionar la determinación del concepto «inicio de la obra» se recurren a cuestiones técnicas que en ocasiones deben ser observadas en su contexto propio, así el marcaje de la obra, el replanteo de la misma, o la demolición previa accesoria. Se hace depender el inicio de la obra a efectos del devengo de aspectos técnicos, si bien pudiéramos proponer otros que fueran en la mayoría de las ocasiones unidos al empleo de medios humanos y su consiguiente control administrativo, tal como el inicio de actividad a efectos del cumplimiento de las obligaciones socio laborales, o contrataciones de seguros de responsabilidad.

Es sujeto pasivo de este impuesto el dueño de la construcción, y lo es a título de contribuyen, como realizador del hecho imponible, sea persona física o jurídica, o una entidad sin personalidad jurídica del artículo 35.4 de la Ley General Tributaria, que no tiene por que ser el propietario del inmueble sobre el que se está efectuando la construcción, instalación u obra, pero si que será el que asuma el coste de la misma, y el que la haya decidido y contratado.

La jurisprudencia ha puesto el énfasis de esta cuestión en el hecho de ser dueño de la obra en el momento del devengo, fijándose tradicionalmente en relaciones inmobiliarias, pero que podríamos hoy en día ampliar su campo a relaciones mercantiles en las que los contratos entre las partes determinarán quien sea el dueño de la obra en el momento del devengo. No se determina por la ley cuales puedan ser las repercusiones que en la relación tributaria hubieran de producirse por el cambio del dueño de la obra, y en este sentido considero que no debe ser un aspecto que deba ser establecido por la ley, de otro modo pudiera ser que las posibles, más o menos numerosas, transmisiones de la titularidad de la obra entorpecieran la efectiva aplicación del tributo.

Esta es una de las cuestiones que estimamos deberá ser fijada con detenimiento por la Ordenanza Fiscal que establezca y regule la bonificación potestativa introducida por la Ley 16/2012 en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, en el sentido de fijar si el beneficiario de la bonificación discrecional lo será el titular del bien inmueble con independencia de quien sea el que realice la actividad merecedora de la bonificación.

La ley instituye como sustituto del contribuyente a quienes soliciten las correspondientes licencias o aquel que lleve a acabo la construcción, instalación u obra. El precepto legal establece que se considera sustituto si la construcción, instalación u obra no se realiza por el sujeto pasivo contribuyente. Se ha observado con detenimiento este aspecto tradicionalmente por la doctrina, y en alguna ocasión también ha llegado la cuestión a las instancias judiciales, presentándolo como la

posibilidad que se daría en el caso en el que el dueño de la obra solicitara la licencia y no realizara la misma, manifestándose de ese modo la existencia de dos posibles sustitutos, el dueño de la obra como solicitante de licencia y el ejecutor de la obra, instalación o construcción, pudiendo de ese modo la Administración dirigirse contra cualquiera de ellos, aunque no todas las opiniones son de este tenor, y algunas señalan que la solución propuesta se corresponde a la aplicación del artículo 35.6 de la Ley General, y estamos ante presupuestos diferentes, ya que el primero que adquiera la condición de sustituto, impedirá que se produzca otra sustitución, si bien añadimos a la tesis que podrá ser el primer sustituto tanto el solicitante de la licencia, como el que empiece las obras sin licencia, bajo su responsabilidad de asumir en condición de sujeto pasivo la obligación tributaria. Sobre indicar que la ley del impuesto recoge el régimen básico de la Ley General Tributaria en las relaciones contribuyente-sustituto, al establecer que el sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de la cuota.

La Ley, en su artículo 102, determina que la base imponible del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, estará constituida por *el coste real de y efectivo de la construcción, instalación u obra, y se entiende por tal, a estos efectos, el coste de ejecución material de aquella*.

Continúa el precepto concretando que es lo que no forma parte de la base imponible, el Impuesto sobre el Valor Añadido y demás impuestos análogos propios de regímenes especiales, las tasas, precios públicos y demás prestaciones patrimoniales de carácter público local relacionadas, en su caso con la construcción, instalación u obra, ni tampoco los honorarios de profesionales, el beneficio industrial del contratista ni cualquier otro concepto que no integre, *estrictamente, el coste de ejecución de material*.

Cierto es que el coste de ejecución de la obra sólo puede calcularse una vez finalizada la misma, pero en este impuesto se establece en la gestión del mismo la práctica de liquidaciones provisionales, y para su cuantificación se emplean idénticos datos que para calcular la liquidación definitiva, y siempre a cuenta de esta última.

Dejando al margen la poca comprobación que existe en la veracidad de la liquidación provisional y su ajuste al real coste de la obra, nada o poco se modifica, si no es por menor coste, son los costes que se reflejan en los presupuestos los que sustituyen a los reales costes de ejecución del material de la construcción, obra o instalación.

Ha sido la labor jurisprudencial la que ha acotado los componentes de los costes de ejecución material, algunos de ellos puede resultar más o menos evidente que no formen parte de la base imponible, pero en otras ocasiones se ha definido con restricción el concepto de coste de ejecución de material, así se considera que no forma parte del coste: la maquinaria, los presupuestos de seguridad, los estudios sobre impacto ambiental, todo aquello que no aporte algo diferente a su estado originario, que no sea distinto antes que después de su incorporación al lugar de la instalación, obra o construcción, pero no ello no ha evitado la litigiosidad.

Entre las más recientes, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 19 de abril de 2012, determina que la maquinaria y equipo construidos por terceros fuera de la obra e incorporados a ella deben ser excluidos de la base imponible del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras; acude a la sentencia del Tribunal Supremo de 15 de mayo de 2010 dictada en el recurso de casación en interés de la ley que rechaza que puedan calificarse como instalaciones externas a la obra partidas como las de fontanería y sanitarios, electricidad, climatización, instalaciones especiales y vidriera que son elementos inseparables de aquella y figuran en el mismo proyecto que sirvió de base para obtener la licencia. La misma recoge lo dispuesto en la sentencia del Tribunal Supremo de 5 de octubre de 2004, *lo esencial es que las instalaciones, aparte de inseparables de la obra, figuren en el mismo proyecto de ejecución que sirvió de base para obtener la licencia de obras, pues no puede reducirse la obra sometida al Impuesto de Construcciones Instalaciones y Obras (Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras) a la que integran las partidas de albañilería (cimentación, estructura, muros perimetrales, forjados, cubiertas, tabiquería, etc.), sino que alcanza también a aquellas instalaciones, como las de electricidad, fontanería, saneamiento, calefacción, aire acondicionado centralizado, ascensores y cuantas normalmente discurren por conducciones empotradas y sirven, además, para proveer a la*

construcción de servicios esenciales para su habitualidad o utilización" La conclusión a que se llega desde la jurisprudencia es que esta exclusión no alcanza al coste de los equipos, maquinaria e instalaciones que se construyen, colocan o efectúan como elementos técnicos inseparables de la propia obra, e integrantes del proyecto para el que se solicita la licencia de obras u urbanística y que carezcan de la identidad propia respecto de la construcción realizada.

También la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de noviembre de 2011, referida a al devengo del Impuesto de Construcciones Instalaciones y Obras de un parque solar, extendiendo la doctrina establecida por la Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de mayo de 2010, fija que en los casos de los parques eólicos y las plantas de generación fotovoltaica o termosolar, sus distintos elementos son contruidos por terceros, sin embargo en la medida en que se incorporan, se convierten en partes inseparables de un todo y su desmontaje supondría la inutilización de la instalación; más aún aquello que constituye el soporte de su montaje, constituido por elementos que no son susceptibles de otra utilización, como sí que ocurre en otro tipo de industrias donde la nave es susceptible de ser utilizada si se produce un cambio de la maquinaria productiva, de forma que si se eliminan estas maquinarias la instalación no sería reconocible, lo cual se ajusta a los parámetros de bien inmueble de características especiales establecidos, y se establece que constituyen un conjunto complejo de uso especializado, integrado por suelo, edificios, instalaciones y obras de urbanización y mejora que, por su carácter unitario y por estar ligado de forma definitiva para su funcionamiento, se configura a efectos catastrales como un único bien inmueble. Todas estas características se producen en las subestaciones transformadoras de energía eléctrica, debiendo señalarse que esta norma señala que A efectos de la inscripción de estos inmuebles en el Catastro y de su valoración no se excluirá la maquinaria integrada en las instalaciones, ni aquélla que forme parte físicamente de las mismas o que esté vinculada funcionalmente a ellas. Por otra parte, habrá que tener en cuenta que este tipo de instalaciones precisan de licencia urbanística.

La misma sentencia aborda otro elemento, la baja de adjudicación; la considera como una reducción unilateral que a modo de oferta realiza el contratista y que implica una renuncia parcial al montante total del beneficio industrial. Las rebajas que en este sentido deseen hacer los licitadores y que no afecten al coste real y efectivo de las obras, no han de tener repercusión en la base imponible del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, y ello esencialmente porque la baja sobre el presupuesto inicial no tiene porque corresponderse necesariamente con el valor real y efectivo de ejecución de la obra, toda vez que en el valor de contratación pueden intervenir elementos que afecten a las partes contratantes que pueden incidir en que aquel aumente o disminuya en función a la concurrencia o no de circunstancias que impongan la necesidad perentoria de contratar.

Así, la petición de minorar la base imponible no podrá aceptarse si no se ha acreditado que dicha baja en el precio de adjudicación obedece a una disminución del valor real y efectivo de las obras y que afecte al real y efectivo presupuesto de ejecución de la obra.

Para determinar la base imponible del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, en la liquidación definitiva del impuesto ha de partirse de la cantidad abonada por la Administración por la obra efectivamente ejecutada, por el concepto de ejecución material, con exclusión en todo caso de los gastos generales y el beneficio industrial y de las partidas referidas a los gastos de seguridad y salud. Esta cuantía estará determinada, bien en la certificación final de obra, derivada de la liquidación provisional o definitiva de la misma, bien de forma directa, o bien referida a las unidades de obra contempladas en el presupuesto de adjudicación. De no existir este habrá de tenerse en cuenta el precio de las unidades de obra contemplados en el presupuesto de licitación, y en este caso habrá de minorarse dicho importe con el porcentaje en que consista la baja de adjudicación. Por otra parte el precio de la obra abonado por la Administración habrá de incluir tanto los complementarios al proyecto original como en su caso los excesos de obra efectivamente ejecutados y contemplados en las certificaciones parciales o en la certificación-liquidación final de obra. Otro de los aspectos litigiosos ha sido el de la determinación de la base imponible en los supuestos que las obras se realicen en virtud de contratos administrativos, que para la mayoría de los tribunales se fijará conforme al presupuesto que adjudicó la obra y no por el de licitación¹⁶.

El número 3, del artículo 102 de la Ley de Haciendas Locales, establece que el tipo de gravamen será el fijado por cada Ayuntamiento, sin que dicho tipo pueda exceder del cuatro por ciento.

Las Ordenanzas Fiscales en ocasiones establecen diversos tipos de gravamen y sobre ello no existe jurisprudencia del Tribunal Supremo, pero si que lo han hecho los Tribunales Superiores de Justicia. Son muchos los municipios que disponen diversos tipos de gravamen en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, atendiendo entre otros motivos a la peculiaridad de la edificación, protección y conservación que se pretende procurarles¹⁷⁾.

Para terminar con este apartado queremos dejar reflejo de un hecho que nos ha llamado poderosamente la atención, que sea el impuesto local que menos eficacia recaudatoria alcanza, lo que sin lugar a duda estará en estrecha relación con el modelo propio de gestión del impuesto, y la realidad de la no actuación administrativa en la comprobación a los efectos de la liquidación definitiva, si bien no nos ocuparemos de ello al no ser una cuestión material del tributo.

VI. EL ACERVO DE UNA MEDIDA SIMILAR IMPLANTADA EN EL IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS: CUESTIONES MATERIALES

Los beneficios fiscales establecidos en las Ordenanzas Fiscales reguladoras de este impuesto, son los dispuestos el artículo 103 , 2, de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, que determina:

Las ordenanzas fiscales podrán regular las siguientes bonificaciones sobre la cuota del impuesto:

a) Una bonificación de hasta el 95 por ciento a favor de las construcciones, instalaciones u obras que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo que justifiquen tal declaración. Corresponderá dicha declaración al Pleno de la Corporación y se acordará, previa solicitud del sujeto pasivo, por voto favorable de la mayoría simple de sus miembros .

b) Una bonificación de hasta el 95 por ciento a favor de las construcciones, instalaciones u obras en las que se incorporen sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar. La aplicación de esta bonificación estará condicionada a que las instalaciones para producción de calor incluyan colectores que dispongan de la correspondiente homologación de la Administración competente .

La bonificación prevista en este párrafo se aplicará a la cuota resultante de aplicar, en su caso, la bonificación a que se refiere el párrafo a) anterior .

c) Una bonificación de hasta el 50 por ciento a favor de las construcciones, instalaciones u obras vinculadas a los planes de fomento de las inversiones privadas en infraestructuras .

La bonificación prevista en este párrafo se aplicará a la cuota resultante de aplicar, en su caso, las bonificaciones a que se refieren los párrafos a) y b) anteriores .

d) Una bonificación de hasta el 50 por ciento a favor de las construcciones, instalaciones u obras referentes a las viviendas de protección oficial .

La bonificación prevista en este párrafo se aplicará a la cuota resultante de aplicar, en su caso, las bonificaciones a que se refieren los párrafos anteriores .

Como ya vimos, fuera de los supuestos contemplados, y conforme al principio de legalidad, los Ayuntamientos no pueden establecer otras bonificaciones en la cuota del impuesto, de modo que la voluntariedad de la exigencia del mismo debe ser llevada a efecto en los márgenes fijados legalmente, y si se pretendiera ir más allá, disponiéndose otras bonificaciones, debería dictaminarse la extralimitación del consistorio en el ejercicio de su potestad reglamentaria; si bien hemos de recordar, conforme a lo que comentamos en el apartado del tipo de gravamen, que el Ayuntamiento tendrá posibilidad de establecer tipos de gravamen que atiendan a la consecución de una menor deuda tributaria, atendiendo de modo igual la situaciones objetivamente idénticas.

Como es de esperar, nos interesa de modo especial la bonificación prevista en el apartado a), la que el legislador ha hecho extensiva al Impuesto sobre Bienes Inmuebles y al Impuesto sobre Actividades Económicas, y vamos acudir de nuevo a la jurisprudencia para comprobar la extensión de las circunstancias que van a ser valoradas como de especial interés para considerarlas merecedoras de la aplicación de la bonificación prevista en la cuota. La Ley de las Haciendas Locales, habilitó a las Corporaciones Locales para que a través de Ordenanzas Fiscales pudieran regular una bonificación de hasta el 95 por 100 de la cuota del impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras a favor de las que fueran declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo que justificasen tal declaración, señalando que ésta correspondería al Pleno de la Corporación, se acordaría, previa solicitud del sujeto pasivo, por voto favorable de la mayoría simple de sus miembros, y que la regulación de los restantes aspectos sustantivos y formales de la bonificación se establecería en la Ordenanza Fiscal.

La sentencia del Tribunal Supremo de 5 de mayo de 2009, conoce de un asunto en el que se planteó, en su origen, la solicitud del reconocimiento del derecho a bonificación, previa declaración de interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias que justificarían tal declaración, conforme a lo establecido en el apartado 2, a) del artículo 103 de la Ley Reguladora de Haciendas Locales. El Tribunal establece que *estamos ante una bonificación de naturaleza objetiva, reconocible a las construcciones, instalaciones y obras que sean declaradas de especial interés o utilidad pública por concurrir en ellas aquellas circunstancias que señalan aquellos preceptos legales y ordenancistas, los cuales utilizan la partícula «a favor de», carácter objetivo que no puede verse empañado por su concurrente carácter rogado, lo cual es reconocible al sujeto pasivo, condición que, como se dijo, es atribuible tanto al contribuyente como al sustituto del contribuyente. Si en la voluntad o intención de aquellos preceptos estuviera atribuir, exclusivamente, la legitimación para solicitar tal bonificación, al contribuyente y no al sustituto, lo formularía así expresamente* .

En el caso anterior, la referencia al sujeto pasivo hace posible que la solicitud sea presentada tanto por el contribuyente como por el sustituto, y en el supuesto de que la construcción, instalación u obra no se realice por el sujeto pasivo contribuyente, tengan la condición de sujetos pasivos sustitutos del contribuyente quienes soliciten las correspondientes licencias o realicen las construcciones, instalaciones u obras, si no fueran los propios contribuyentes, por lo que la ejecución de la obra a través de un contratista no puede modificar el alcance del beneficio. La Ley sólo exige solicitud del sujeto pasivo, no del contribuyente, por lo que en modo alguno puede excluirse al sustituto, todo ello con independencia de quien realice la actividad.

Por lo tanto, no es requisito que el solicitante deba tener algún interés o utilidad municipal, no está limitada la bonificación a las entidades que no tengan carácter privado, pueden perfectamente mantener en su actividad carácter eminentemente privado y lucrativo, la bonificación tiene un carácter objetivo y no subjetivo, la utilidad o el interés públicos son predicables respecto de la obra, construcción o instalación, y *tanto la Ley Reguladora de Haciendas Locales como aquellas ordenanzas fiscales no exigen que el que solicite y pretenda su derecho a la declaración de especial interés y a las bonificaciones sea, además, de sujeto pasivo del tributo, el representante de los intereses o utilidades municipales predicables de la construcción, obra o instalación* . Este aspecto no entra en contradicción con lo que diremos más adelante, ya que sí que se ha reconocido la competencia al Ayuntamiento para que regule expresamente los sujetos beneficiados por la bonificación.

La cuestión es fijar con criterios objetivos que circunstancias serán las que sin lugar a duda nos permitan concluir que la construcción, instalación u obra debe ser declaradas de especial interés o utilidad municipal. En el caso concreto de esta sentencia se trataba de la construcción de un hospital, que una vez concluido satisfará un interés, aspectos que están interaccionados, y que, sin duda, inspiran o sirven de fundamento a la bonificación.

He aquí una de las cuestiones que creemos principales, si no la principal, en las bonificaciones potestativas establecidas en la Ley 16/2012, de las que nos venimos ocupando, por lo que nos preguntamos que si la utilidad o el interés público ha de predicarse respecto a la actividad económica que se desarrolle, qué actividad no será merecedora de ello. No serán merecedora las

actividades en las que no concurren circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento de empleo que justifiquen tal declaración, cuáles son esas circunstancias. Ello no ofrece respuesta a nuestro planteamiento pero si que auguramos que resultará difícil que cuando un Ayuntamiento establezca estas bonificaciones discrecionales pueda concretar expresamente los sujetos que resultarán beneficiados por la bonificación, que encuentre debidamente, y con arreglo a los criterios de justicia tributaria, circunstancias que puedan justificar un distingo en el trato entre los contribuyentes del impuesto; pero a su vez, también será poco probable que no realicen tal distingo, en especial si no quieren contemplar una rebaja importante en sus ingresos por impuestos obligatorios.

No cabe la menor duda, a la vista de la redacción del precepto, que la Ley deja un amplio margen de configuración a las Corporaciones Locales, tanto sobre la intensidad de la bonificación, sobre las condiciones para la aplicación de la misma.

Las Corporaciones Locales han hecho uso de su capacidad reguladora de la bonificación, concretando el supuesto de hecho al que se va a conceder, la intensidad de su aplicación. Así, el Ayuntamiento de Alcalá de Henares que en su ordenanza municipal reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, en el artículo 3.3, establece: *Tendrán una bonificación del 50 por 100 de la cuota, las construcciones instalaciones u obras siguientes cuando cumplan la siguiente condición: Construcción de edificios destinados a viviendas de protección oficial, en régimen de alquiler o venta: se aplicará la bonificación citada a todo tipo de construcción u obra que promueva la Empresa Municipal de la Vivienda, el Instituto de la Vivienda de la Comunidad de Madrid o promovidas por cooperativas entre cuyos fines sociales se encuentre la promoción de viviendas, ya sean viviendas de protección oficial o viviendas de precio tasado .*

Por ello la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 13 de octubre de 2011, no estimó el recurso planteado por el actor, que solicitaba la aplicación de la bonificación prevista en el artículo 3.3 de la Ordenanza reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras en el mencionado Ayuntamiento, siendo el actor la empresa encargada de la construcción de 99 viviendas de protección oficial, una promotora privada, y planteando a debate el hecho de que no puede entenderse dentro del contenido de la discrecionalidad permitido al Ayuntamiento a la hora de configurar las bonificaciones fiscales, y que tal discrecionalidad está sujeta al preceptivo control judicial, además de que debe ejercitarse con arreglo a criterios razonados y razonables, donde los principios de igualdad y no discriminación sean respetados, no existiendo justificación alguna para no incluir a los promotores privados como beneficiarios de la misma.

El Tribunal, mantiene que *el Ayuntamiento cuenta con competencia para regular, no solo los aspectos formales sino también los sustantivos o materiales, del contenido de la bonificación del 50% de la cuota, puesto que así se lo reconoce el citado artículo 103.2 .* La cuestión que se discute es si tal competencia, plasmada en el artículo 3.3 de la Ordenanza, ha sobrepasado los límites establecidos por el artículo 14 de la Constitución Española. Atendiendo a la determinación que hace el Tribunal Constitucional del principio de igualdad en el ámbito tributario, Sentencia del Tribunal Constitucional de 15 de febrero de 2001, « *A fin de dar respuesta a esta cuestión, conviene comenzar recordando que, conforme a constante doctrina de este Tribunal, el principio de igualdad en la ley reconocido en el artículo 14 de la Constitución Española, que impone al legislador el deber de dispensar un mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones jurídicas iguales, con prohibición de toda desigualdad que, desde el punto de vista de la finalidad de la norma cuestionada, carezca de justificación objetiva y razonable o resulte desproporcionada en relación con dicha justificación .* Para poder apreciar una vulneración del artículo 14 de la Constitución es «conditio sine qua non» que se ofrezca un término de comparación que permita ilustrar la desigualdad que se denuncia, y en el caso se concede un trato desigual a quienes son desiguales, entidades con o sin ánimo de lucro, resultando razonable la restricción establecida en la regulación de la bonificación.

Por lo que continuando con el sentir de la sentencia se deberá valorar si *el establecimiento de la bonificación es la medida más adecuada o existen otras mejores para conseguir los fines públicos, constituye una cuestión que entra del ámbito de la discrecionalidad administrativa que solo es revisable por los Tribunales en determinadas circunstancias que en este caso no concurren, pues de otro modo se estaría sustituyendo la discrecionalidad de la Administración por la de los propios*

órganos judiciales, lo que no es razonable ni conforme a Derecho .

Fuera de los supuestos previstos en la Ley los Ayuntamientos no pueden establecer beneficio alguno en la cuota del impuesto, de modo que la voluntariedad de la exigencia del impuesto debe ser atendida con los márgenes fijados legalmente, si se pretendiera ir más allá se debería dictaminar la extralimitación del consistorio en el ejercicio de su potestad reglamentaria.

Para finalizar, quisiéramos retomar la cuestión de la posible compensación por el Estado o las Comunidades Autónomas, de la concesión de beneficios fiscales en tributos locales; conforme lo dispuesto en el artículo 9.2 de la Ley de Haciendas Locales: *«Las leyes por las que se establezcan beneficios fiscales en materia de tributos locales determinarán las fórmulas de compensación que procedan; dichas fórmulas tendrán en cuenta las posibilidades de crecimiento futuro de los recursos de las Entidades Locales, procedentes de los tributos respecto de los cuales se establezcan los mencionados beneficios fiscales»* . Por tanto, sólo cabe compensación cuando se establezca en las leyes correspondientes. El Tribunal Supremo en sentencia de 9 de julio de 1999, ya analizó la exención de compensación y dijo que era constitucional y ajustada a la Ley¹⁸⁾.

El citado artículo 9.2 de la Ley Reguladora de Haciendas Locales, no obliga directamente al Estado a compensar los ingresos dejados de percibir, sino que se remite a la Ley que regule la bonificación para que sea ella la que determine si el Estado ha de compensar o no, y cuál haya de ser, en su caso, la fórmula de la compensación, lo que es bien diferente.

El artículo 9.2 de la Ley Reguladora de Haciendas Locales no puede ser título suficiente para exigir obligaciones económicas al Estado, no utiliza la formula de «el Estado compensará», sino que establece que «las Leyes determinarán las fórmulas de compensación que procedan», de lo que se deduce que el artículo 9.2 de la Ley Reguladora de Haciendas Locales no es suficiente, por sí solo, para exigir la compensación de los ingresos supuestamente dejados de percibir. Es necesario que la Ley que establezca el beneficio determine igualmente si procede o no la compensación de los ingresos dejados de percibir, y, en caso de que proceda, la formula de compensación.

Pero lo cierto es que no estaremos en el mismo supuesto cuando observemos las bonificaciones discrecionales previstas por la Ley 16/2012, hemos de recordar que el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras es un impuesto de establecimiento voluntario por lo que difícilmente se puede apelar al principio de autonomía y suficiencia financiera para conseguir la compensación que se pretenda de las exenciones y bonificaciones potestativas que se deriven de los actos de imposición y regulación del impuesto por los Ayuntamientos. ¿Y podríamos acudir a ello en los Impuestos sobre Bienes Inmuebles y Actividades Económicas. La respuesta es idéntica, el establecimiento de la bonificación es el resultado del ejercicio soberano de la potestad normativa del Ayuntamiento, por ello no deberá compensarse, salvo que la Ley imponga la compensación.

Consideramos que varias son las cuestiones que deberemos contemplar en el estudio, en la vigilancia de las bonificaciones discrecionales que se dispongan a la luz de la Ley 16 2012 por extensión de la prevista en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras:

- Serán bonificaciones discrecionales que se establezcan sobre impuestos de exigencia obligatoria.
- Se deberá concretar con mucho cuidado los sujetos que resulten beneficiados por las mismas; no valdrán criterios temporales para distinguir entre unos obligados u otros, pues no parece que el legislador haya querido establecer una medida con carácter temporal, si así fuera no tendría justificación en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, salvo que los mismos fueran de nueva construcción, y no hubiera sido preciso para el Impuesto sobre Actividades Económicas.
- Dicha concreción valdrá también para que no disminuyan considerablemente los ingresos por impuestos obligatorios.
- Y no debe repercutirse las consecuencias de la medida, disminución de la recaudación, al

resto de contribuyentes.

NOTA BIBLIOGRÁFICA

ARAGONÉS BELTRÁN, E.: « Ordenanzas reguladoras de los tributos locales (tasas, contribuciones especiales e impuestos)» Fundación Democracia y Gobierno Local. QDL junio 2009.

CACIO FERNANDEZ, R.C.: « Suficiencia financiera de los Entes Locales y obligación estatal de compensar a los Ayuntamientos afectados por la aplicación de exenciones y bonificaciones otorgadas por el Estado. SSTs de 23 de diciembre de 2010». Quincena Fiscal, núm 11/2011.

CALVO SALES, T.: *El Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras. La mayoría de edad del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras* , La Ley. Madrid, 2007.

CHECA GONZALEZ, C: *Las Exenciones Tributarias en el Ordenamiento Estatal* , Lex Nova. Valladolid, 2001.

HERRERA MOLINA, P. M.: *La exención tributaria* . COLEX, Madrid, 1990.

LOZANO SERRANO, C.: *Exenciones tributarias y derechos adquiridos* , Tecnos. Madrid, 1988.

PAGES I GALTES, J.: *Tratado de Ordenanzas Fiscales* , Marcial Pons. Madrid, 2006.

PAGES I GALTES, J.:»Exenciones y Bonificaciones en el Impuesto sobre Construcciones». *Revista de Hacienda Local* , Volumen XXIX, número 86, 1999.

PONT CLEMENT, J. F.: *La exención tributaria* . Edersas, Madrid, 1986.

FOOTNOTES

1

Entre otras, Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de junio de 1999.

2

En este sentido HERRERA MOLINA, Pedro M., *La exención tributaria* , Ed. Colex, Madrid, 1990, pág 120.

3

También se ha dispuesto la exclusión de la exención prevista en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles para los inmuebles integrantes del Patrimonio Histórico a aquellos en los que se lleven a cabo ciertas explotaciones económicas. Con ello se trata de evitar el aprovechamiento de la exención por quienes utilizan los inmuebles integrantes del citado Patrimonio para desarrollar explotaciones económicas carentes de interés general y ha establecido una bonificación potestativa para que los Ayuntamientos, si así lo desean, puedan continuar beneficiando fiscalmente a dichos inmuebles.

4

5

Aunque el objetivo principal de este trabajo es el estudio de las bonificaciones potestativas establecidas en los Impuestos sobre Bienes Inmuebles y Actividades Económicas, no podemos dejar de indicar que con efectos exclusivos para el ejercicio 2013, los Ayuntamientos que decidan aplicar, en uso de su capacidad normativa, las medidas previstas para los tributos locales en la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, deberán aprobar el texto definitivo de las nuevas Ordenanzas fiscales y publicarlas en el boletín oficial correspondiente, antes del 1 de abril de 2013.

6

Las bonificaciones obligatorias en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, artículo 73 de la Ley Reguladora de Haciendas Locales, son: la establecidas para los inmuebles que constituyan el objeto de la actividad de las empresas de urbanización, construcción y promoción inmobiliaria tanto de obra nueva como de rehabilitación equiparable a ésta, y no figuren entre los bienes de su inmovilizado, para las viviendas de protección oficial y las que resulten equiparables a éstas conforme a la normativa de la respectiva comunidad autónoma., para los bienes rústicos de las cooperativas agrarias y de explotación comunitaria de la tierra. Las bonificaciones potestativas, artículo 74 de la precitada norma, son: la dispuesta a favor de los bienes inmuebles urbanos ubicados en áreas o zonas del municipio que correspondan a asentamientos de población singularizados por su vinculación o preeminencia de actividades primarias de carácter agrícola, ganadero, forestal, pesquero o análogas y que dispongan de un nivel de servicios de competencia municipal, infraestructuras o equipamientos colectivos inferior al existente en las áreas o zonas consolidadas del municipio, siempre que sus características económicas aconsejen una especial protección, la equivalente a la diferencia positiva entre la cuota íntegra del ejercicio y la cuota líquida del ejercicio anterior conforme a lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 74, multiplicada esta última por el coeficiente de incremento máximo anual de la cuota líquida que establezca, la correspondiente a los inmuebles de organismos públicos de investigación y los de enseñanza universitaria., la establecida a favor de cada grupo de bienes inmuebles de características especiales, la que se prevé a favor de aquellos sujetos pasivos que ostenten la condición de titulares de familia numerosa y la establecida para los bienes inmuebles en los que se hayan instalado sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía proveniente del sol.

7

El artículo 88 de la Ley Reguladora de las Haciendas locales establece las bonificaciones obligatorias y potestativas. Las bonificaciones obligatorias son dos: la establecida para las cooperativas, las uniones, federaciones y confederaciones de aquéllas y las sociedades agrarias de transformación conforme a lo dispuesto en la Ley 20/1990, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas y la prevista para quienes inicien el ejercicio de cualquier actividad profesional, durante los cinco años de actividad siguientes a la conclusión del segundo período impositivo de desarrollo de aquélla (exentos los dos primeros) Y las potestativas son las siguientes: bonificación para quienes inicien el ejercicio de cualquier actividad empresarial y tributen por cuota municipal, durante los cinco años de actividad siguientes a la conclusión del segundo período impositivo de desarrollo de aquélla (los dos primeros exentos), bonificación por creación de empleo para los sujetos pasivos que tributen por cuota municipal y que hayan incrementado el promedio de su plantilla

de trabajadores con contrato indefinido durante el período impositivo inmediato anterior al de la aplicación de la bonificación, en relación con el período anterior a aquél, bonificación para los sujetos pasivos que tributen por cuota municipal y que utilicen o produzcan energía a partir de instalaciones para el aprovechamiento de energías renovables o sistemas de cogeneración, realicen sus actividades industriales, desde el inicio de su actividad o por traslado posterior, en locales o instalaciones alejadas de las zonas más pobladas del término municipal., establezcan un plan de transporte para sus trabajadores, y una bonificación para los sujetos pasivos que tributen por cuota municipal y tengan una renta o rendimiento neto de la actividad económica negativos o inferiores a la cantidad que determine la ordenanza fiscal.

8

En este sentido, PONT CLEMENT, Joan F, *La exención tributaria. Análisis jurídico general con especial aplicación al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y al IVA* . EDESA, 1986, Madrid.

9

Se realiza un breve recorrido histórico de las disposiciones normativas que han regulado la posibilidad del establecimiento de bonificaciones en las Ordenanzas fiscales en «Ordenanzas reguladoras de los tributos locales (tasas, contribuciones especiales e impuesto) » de Emilio Aragonés Beltrán, QDL de 20 de junio de 2009, Fundación Democracia y Gobierno Local.

10

Op. ya citada, pág 243 y ss.

11

Sainz de Bujanda, F., *Teoría jurídica de la exención tributaria. Informe para un coloquio* . «Hacienda y Derecho», vol. III. Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, pág. 465.

12

En este sentido, Herrera Molina, op. ya citada, pág, 31.

13

Solapándose en ocasiones los supuestos de no sujeción con los de exención, en los casos de la inexistencia de control preventivo municipal sobre las mismas

14

Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 17 de junio de 2010 y 19 de abril de 2012, en

cuanto al aspecto subjetivo de la exención.

15

Así se desprende de la jurisprudencia emanada del Tribunal Supremo en torno al artículo 244.2 de la Ley del Suelo de 1992, sentencia de 31 de diciembre de 2001.

16

Entre otras sentencias recientes y referidas a la base imponible en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, la sentencia del Tribunal de Justicia de Madrid de 2 de diciembre de 2010, y de 25 de marzo de 2010, y las sentencias del Tribunal Supremo de 14 de mayo de 2010 y de 26 de enero de 2012.

17

Así, el Ayuntamiento de Alcorisa, Teruel, en el artículo 3 de la Ordenanza Municipal de ordenación del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras dispone que el tipo de gravamen será el 2,4 por 100, y que a efectos de potenciar la rehabilitación del casco antiguo, el Pleno del Ayuntamiento delimitará una serie de calles en las cuales, para obras mayores, el tipo de gravamen será el siguiente: Obra Nueva: 0,50%. Rehabilitación: 0,25%; la Ordenanza Fiscal del Municipio de Manises, Valencia, dispone en su artículo tercero que el tipo de gravamen será el 4 por 100, si bien se establece un tipo de gravamen reducido del 3.2 % para la zona denominada área central.

18

Nada cambió con las modificaciones que ha habido con la legislación posterior a la allí aplicada, pues son puramente formales y no sustantivas, y así lo expresa la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 20 de mayo de 2010.